

I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali italiani e i 4 ostacoli all'armonizzazione europea

di Fabio Giulio Grandis* e Andrea Federici†

Sommario

La Direttiva 2011/85/UE prevede l'adozione di sistemi di contabilità economico-patrimoniale nelle pubbliche amministrazioni degli Stati comunitari. L'obiettivo del presente lavoro è verificare se il sistema contabile degli Enti territoriali italiani, rispetti le finalità autorizzative tipiche della contabilità pubblica ed al contempo garantisca l'impianto di una effettiva contabilità *full accrual*. Le conclusioni evidenziano l'inadeguatezza del criterio dell'esigibilità rispetto alla finalità autorizzativa tipica della contabilità finanziaria e la necessità di modificare l'attuale disciplina contabile per renderla aderente ad una effettiva contabilità economico-patrimoniale, adeguata al futuro recepimento degli EPSAS.

Parole chiave: armonizzazione contabile, sistema contabile economico-patrimoniale.

Classificazione JEL: H83, M41

The 7 bad habits of financial accounting systems for Italian territorial entities and the 4 barriers to European harmonization

Abstract

Directive 2011/85/EU provides for the adoption of economic and financial accounting systems in the general government of EU Member States. The objective of this work is to verify whether the accounting system of the Italian territorial entities, respects the authorization purposes typical of public accounting and at the same time guarantees the establishment of an effective full accrual accounting. The conclusions highlight the inadequacy of chargeability's criterion with respect to the typical authorization purpose of financial accounting and the need to modify the current accounting discipline in order to make it suitable for an effective full accrual accounting, adapted to the future transposition of EPSAS.

Keywords: accounting harmonization, economic and financial accounting.

JEL Classification: H83, M41

* Università di Roma 3. E-mail: fabiojulio.grandis@uniroma3.it

† Università di Urbino Carlo Bo. E-mail: andrea.federici@uniurb.it

1. Introduzione: obiettivi e metodologia della ricerca

L'analisi sistematica dei fattori strutturali che hanno richiesto la riforma contabile degli Enti territoriali italiani (Bilardo, 2017) consente di identificare una pluralità di finalità fra loro talmente eterogenee da far sorgere il dubbio che possano essere perseguibili con i medesimi strumenti (Pozzoli & Mazzotta, 2012).

Ai fini del presente lavoro, si ricorda che fra i criteri della delega sull'armonizzazione contabile di tali Enti (d'ora in avanti E.T.), contenuta nella L.42/2009, vi è anche *“l'affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione”*¹, per di più *“garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale”*².

Nel presente contributo si intende:

- per “contabilità finanziaria” (CO.FI), un insieme ordinato di scritture contabili, tenute con il “sistema delle previsioni” (Della Penna, 1957: p.218-219³; Zappa e al., 1951: p.356 e s.), detto anche, nella pratica, “sistema finanziario” (Levi, 1956: p.57⁴), ed internazionalmente noto come “contabilità camerale” (Schrott, 1856) o *legal accrual*;
- per “contabilità economico-patrimoniale” (CO.EP) si fa riferimento, come minimo, ad un insieme ordinato di scritture contabili generali, ossia relative all'intera azienda, tenute con il “sistema patrimoniale” (Besta, 1920) o con il “sistema del reddito” (Zappa, 1950) applicato al metodo della “partita doppia”.

Partendo dai presupposti teorici ora citati, si esaminano taluni aspetti della normativa sia rispetto alle funzioni “ortodosse” di un sistema contabile pubblico (Forte, 2019), sia rispetto al processo europeo di armonizzazione contabile, ormai chiaramente delineato nel suo assunto di fondo: l'adozione della contabilità economico-patrimoniale per la rendicontazione dei risultati

¹ Art.2, comma 2, lettera h) della L.42/2009 e s.m.i.

² Art.2, comma 1 del D.Lgs.118/2011.

³ «...oggetto di questi sistemi è un fondo complesso previsto, elementi del quale sono entrate e uscite previste, o meglio, una serie di autorizzazioni per le entrate ed una serie di autorizzazioni e limitazioni per le uscite, autorizzazioni e limitazioni che il potere volitivo dell'azienda dà agli amministratori.»

⁴ «... in quelle aziende di erogazione, in cui si compila il bilancio finanziario, cioè si attua una previsione sistematica di tutta la gestione, è necessario tenere anche delle registrazioni inerenti alle previsioni, e quindi istituire un sistema di scritture che si dovrebbe chiamare sistema delle previsioni, ma che nella pratica si chiama sistema finanziario, perché in generale si applica ad un bilancio di previsione finanziario.»

di gestione⁵ nel rispetto dei futuri EPSAS – European Public Sector Accounting Standard (Manes-Rossi & Caperchione, 2018).

Prioritariamente è necessario precisare che i principi contabili internazionali per il settore pubblico (c.d. IPSAS – International Public Sector Accounting Standard), a cui sembra ispirarsi il processo di armonizzazione contabile europea, nulla dicono sui documenti preventivi e quindi sulla rilevanza “politica” e autorizzativa di un sistema contabile pubblico, implicitamente lasciandola alla disciplina di ogni singolo Paese: nel caso in esame al D.Lgs.118/2011.

Ampia è la letteratura che analizza i punti di forza e di debolezza dei diversi sistemi contabili (Anselmi, Pavan & Reginato, 2012; Anessi Pessina, 2000; Caperchione, 2000; Chan, 2003; Perrin, 1998) ed annoso è il dibattito sulla scelta fra il bilancio di cassa e il bilancio di competenza finanziaria in una pubblica Amministrazione (Cozzi, 1958: p. 22 e s.; Di Renzo, 1969: p. 378 e s.; Marcon, 1976; Passalacqua, 1977: p. 43 e s.; Anselmi & Volpatto, 1990).

Ai fini del presente studio, però, si vogliono evidenziare due aspetti che trovano antitetico recepimento nei vari sistemi contabili:

- un primo aspetto risiede nella diversa finalità; la CO.FI è orientata alla funzione previsionale ed autorizzativa, mentre la CO.EP è focalizzata sulla gestione e sulla rendicontazione;
- un secondo aspetto è il *trade-off* fra l’oggettività e misurabilità dei dati, requisito essenziale per la autorizzazione giuridica tipica della CO.FI, e la completezza delle informazioni, che motiva la presenza di valutazioni, stime e presunzioni tipiche della CO.EP.

Sul piano applicativo vi sono Paesi, come l’Italia, in cui all’interno di una stessa Amministrazione pubblica, vengono utilizzati due sistemi contabili contemporaneamente (Anessi Pessina & Steccolini, 2007); in tal caso si parla di “sistema contabile integrato”, nelle sue diverse forme (Grandis, 2006: p. 10). L’eterogeneità dei sistemi adottati potrebbe compromettere la comparabilità dei documenti contabili (Mussari, 2012; 2014).

In questo contesto si vuole analizzare se il vigente sistema contabile degli E.T. sia in linea con tali tendenze evolutive (Cavaliere & Loiero, 2011; Cerchier & Santone, 2011), ponendosi le seguenti *Research questions* (Rq):

- Rq1: Nel rispetto delle finalità “ortodosse” della contabilità finanziaria di tipo autorizzativo, il principio della competenza finanziaria degli E.T. è effettivamente “potenziato”?
- Rq2: È stato implementato un vero sistema di contabilità economico-patrimoniale negli E.T. atto a recepire, in futuro, gli EPSAS?

⁵ Artt.3 e 16 della Direttiva 2011/85/UE.

La metodologia adottata ha, dapprima, seguito un approccio induttivo, analizzando diversi studi empirici (Rubino & Barbero, 2016; Rebecchi, 2016; Ghiandoni, 2017; Bellesia, 2018; Terragni & Trestini, 2018; Mattei, 2018; Grandis & Federici, 2019, 2020a) e talune segnalazioni provenienti dagli addetti ai lavori (ANCI, 2016; CNDCEC, 2019). Successivamente, si è cercato di ricondurre ad unità i diversi casi esaminati seguendo un approccio deduttivo mediante l'utilizzo di risorse documentali (Corbetta, 2003; Scapens, 2004), ovvero si è analizzata la normativa contabile degli E.T. ed ulteriori documenti, quali la normativa civilistica in tema di bilancio e i principi contabili nazionali ed internazionali, (OIC, 2005, 2016a, 2016b; IPSAS, 2017), esaminando il grado di coerenza della contabilità degli E.T. con le regole di generale accettazione di un sistema *full accrual*. Si descrivono di seguito le risultanze dell'approccio deduttivo.

2. I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali.

Nel D.Lgs.118/2011, il principio della competenza finanziaria è enunciato in termini “generalisti” nell'allegato 1⁶, mentre trova la sua “applicazione” nell'allegato 4/2 (d'ora in poi: all.4/2).

Nel principio contabile “generale” della competenza finanziaria, da taluni autori definita “potenziata” (Simeone, 2013), le obbligazioni giuridiche perfezionate, attive o passive, sono:

- registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione;
- imputate, però, all'esercizio in cui l'obbligazione verrà a “scadenza”, ossia in un momento successivo alla registrazione.

Tuttavia, nel principio contabile “generale” non è stato chiarito a quale “scadenza” debba farsi riferimento qualora non vi sia coincidenza fra la scadenza dell'obbligazione principale (la prestazione originaria) e quella della presumibile controprestazione pecuniaria. Esistono, quindi, almeno due concetti di “scadenza” cui potersi riferire. Tuttavia l'all.4/2 al par.2 espressamente recita:

“Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile”.

Il criterio dell'esigibilità non viene analiticamente definito, rinviando a non meglio precisate sentenze della Corte di Cassazione. Se ne desume,

⁶ Principio generale n.16, all.1, D.Lgs.118/2011.

quindi, un chiaro riferimento alla una nozione giuridica di “esigibilità” (Messineo, 1959, p. 294; Bianca, 1990 p. 485)⁷. Tuttavia, pur essendo un concetto noto, è necessario ribadire la profonda distinzione fra i tre momenti della “certezza”, della “liquidità” e, appunto, della “esigibilità” di una obbligazione (Grandis & Gnes, 2014)⁸. Una loro confusione dovrebbe essere severamente emendata.

Nelle pubbliche Amministrazioni, inoltre, tra la liquidazione e l’esigibilità è necessaria la concessione di un lasso di tempo nel caso in cui la prestazione abbia natura particolarmente gravosa o complessa o che le modalità per la sua esecuzione rendano necessaria una dilazione (Breccia, 1991: p. 510; Giorgi, 1896: p. 53) e, comunque, tale lasso temporale deriva dall’applicazione del canone di correttezza (Gazzoni, 1996: p. 557). Ne consegue che l’ipotesi che i tre momenti – certezza, liquidazione ed esigibilità – possano coincidere è meramente residuale.

In qualsiasi caso, è opportuno ribadirlo, l’esigibilità del credito/debito non è mai precedente alla sua liquidazione. L’esigibilità del credito/debito è distinta dalla liquidazione ed è sempre successiva ad essa⁹. Molto più

⁷ «La regola per cui un credito deve essere liquido ed esigibile è espressamente stabilita dal codice civile per la compensazione dei debiti (art.1243 c.c.), per la produzione degli interessi (art.1282 c.c.) e per la prescrizione in materia di assicurazione (art.2952 c.c.) e dal codice di procedura civile per la definizione del titolo esecutivo per l’esecuzione forzata (art.474 c.p.c.) e per l’intervento nell’espropriazione mobiliare presso il debitore (art.525 c.p.c.). Di tali regole viene data però un’applicazione generale, nel senso che anche per richiedere il pagamento è necessario che il credito sia liquido ed esigibile. In tali situazioni il creditore può legittimamente pretendere l’adempimento, anche ricorrendo in giudizio, ad esempio attraverso un decreto ingiuntivo di pagamento a norma dell’articolo 633 c.p.c.».

⁸ «Secondo la scienza giuridica e la giurisprudenza è noto che le obbligazioni pecuniarie attive e passive sono:

- “certe” se il diritto a riscuotere o l’obbligo di pagare siano effettivamente fondati e sostenuti da titoli idonei, ossia quando il debito/credito è determinato (o determinabile sulla base di fattori oggettivi) quanto alla titolarità dei diritti ed all’oggetto (Bianca, 1990, p. 484);
- “liquide” quando sono determinate (o determinabili mediante operazioni di mero conteggio aritmetico) nella loro consistenza e nel loro ammontare e incontroverse nel titolo, cioè non suscettibili di contestazioni od eccezioni;
- “esigibili” quando sia scaduto il termine di pagamento e non sussistano altri impedimenti giuridici all’esercizio della pretesa creditoria, sia cioè presidiato dall’immediata possibilità del creditore di agire nel giudizio di esecuzione per ottenerne l’adempimento (Messineo, 1959, p. 294; Bianca, 1990, p. 485)».

⁹ Emblematico è il caso dell’art.159 del D.Lgs.267/2000 che prevede dei limiti all’esecuzione forzata da parte di terzi creditori nei confronti dell’Ente locale. Il paradosso di tale disposizione è rinvenibile nel comma 3 del menzionato articolo che espressamente recita: “Per l’operatività dei limiti all’esecuzione forzata di cui al comma 2 occorre che l’organo esecutivo, con deliberazione da adottarsi per ogni semestre e notificata al tesoriere, quantifichi preventivamente gli importi delle somme destinate alle suddette finalità”. Ne consegue che taluni debiti non saranno mai esigibili dal terzo creditore fino a quando l’Ente

frequentemente, l'esigibilità è prossima alla movimentazione di cassa (pagamento o riscossione) che, comunque, potrebbe essere ulteriormente dilazionata, generando la possibilità che maturino interessi di mora a carico del debitore.

Pertanto, si dissente radicalmente da quanti affermano che «il nuovo concetto di competenza finanziaria potenziata, se correttamente applicato, si avvicina se non si sovrappone al principio della competenza economica» (Castellani & Mazzara, 2018: p. 197). Viceversa, si ritiene che il nuovo concetto di competenza finanziaria potenziata, se applicato rigorosamente, si avvicini al “principio di cassa” (Farneti, 2020)¹⁰ o, più correttamente, di “cassa presunta”, in quanto l'effettiva movimentazione monetaria potrebbe comunque avvenire in un momento successivo.

Da questa breve disamina teorica già si possono dedurre alcune considerazioni sulle conseguenze derivanti dall'applicazione della c.d. competenza finanziaria “potenziata”.

1. In primo luogo, si introduce un elemento di “incertezza” nella corretta allocazione temporale dei flussi finanziari. La registrazione contabile, infatti, avviene quando l'obbligazione giuridica è certa e giuridicamente perfetta; in quella sede l'esigibilità, anche se indicata nell'atto, è un evento futuro e come tale incerto. Il momento dell'imputazione, e quindi di “competenza”, in quanto “futuro” rispetto al momento della contabilizzazione è necessariamente “presunto” e, alcune volte, neanche rintracciabile nello stesso atto di impegno che non sempre è corredato dal c.d. “cronoprogramma dei pagamenti”. L'inattendibilità della CO.FI degli E.T. trova conferma nel consistente numero di variazioni di bilancio per errata stima dell'esigibilità, effettuate “d'ufficio” in sede di redazione del conto consuntivo, ai sensi dell'art.51, comma 6, lettere d) ed f) del D.Lgs.118/2011¹¹. Tale variazione, essendo effettuata direttamente dal responsabile finanziario dell'ente, di fatto “scavalca” gli organi di indirizzo politico.

2. In secondo luogo, si assiste ad una “postergazione”, ad un “ritardo”, dell'autorizzazione. «La contabilità finanziaria ... non anticipa più la registrazione dei fatti gestionali, ma contabilizza i fatti gestionali stessi in un

stesso, ossia il debitore, dichiarerà che i fondi a sua disposizione (tipicamente quelli giacenti presso la tesoreria) sono sottratti alle esecuzioni forzate.

¹⁰ «L'esigibilità poi, in condizioni fisiologiche, tende ad avvicinarsi, sino a coincidere, con il momento dell'incasso/pagamento, creando un cortocircuito».

¹¹ Art.175, comma 3 del D.Lgs.267/2000 e all.4/2, par.9.1, lettera f) del D.Lgs.118/2011 e s.m.i.

periodo molto più prossimo alla fase finale del processo, ossia alla movimentazione di cassa» (Petronio, 2018).

Imputare gli accertamenti e gli impegni quando l'obbligazione diviene esigibile produce degli effetti anche sulla gestione dei residui, modificandone la natura ed il contenuto informativo. Infatti, qualora una pubblica Amministrazione pagasse e riscuotesse sempre all'atto della esigibilità, non dovrebbe formarsi alcun residuo.

Ne consegue che una fedele applicazione del criterio dell'esigibilità comporta che i residui attivi e passivi non rappresentino più tutti i crediti e debiti di funzionamento, certi e liquidi, ma solo una parte di essi: quelli anche esigibili. In altri termini:

- i residui attivi sono ora dei crediti certi, liquidi ed esigibili che, proprio in quanto non ancora riscossi¹², sarebbero da considerare integralmente di dubbia esigibilità e non solo in parte¹³; parallelamente non si ha contezza della consistenza complessiva dei crediti di funzionamento in quanto i crediti certi e liquidi, ma non ancora esigibili, non sono conteggiati poiché imputati al futuro, ossia quando se ne presume l'esigibilità;
- i residui passivi sono debiti certi, liquidi ed esigibili che dimostrano la sostanziale inadempienza o il cronico ritardo nei pagamenti dell'Amministrazione; inoltre, contravvenendo il principio generale della prudenza, non si ha contezza della consistenza dei debiti di funzionamento, certi e liquidi ma di futura esigibilità e, per tal ragione, imputati agli esercizi a venire.

Pertanto, non si condivide l'affermazione secondo la quale: «Il nuovo principio consente di ricondurre gli impegni ed i relativi residui passivi alla loro originaria natura di veri debiti, in modo tale che dai conti consuntivi elaborati sulla base delle nuove prescrizioni contenute nella riforma della contabilità si è in grado di disporre di informazioni corrette sull'entità dei debiti di ciascun ente» (Bilardo, 2017: p. 314). I residui passivi (e similmente quelli attivi) rappresentano ora solo quella parte dei debiti (e dei crediti) di funzionamento sui quali potrebbero maturare anche degli interessi di mora. A riprova di quanto affermato è rinvenibile dal testo letterale del par.5

¹² Si veda l'art.3, comma 4, terzo periodo del D.Lgs.118/2011, secondo il quale "Possono essere conservate fra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate".

¹³ Il D.Lgs.118/2011 disciplina il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) nell'all.4/2, par.3.3 ed esempio 5, indicando una metodologia di determinazione dell'importo di quest'ultimo solamente ad una parte dei crediti già esigibili e che, proprio perché non ancora riscossi, appaiono incerti.

dell'allegato 4/3 (d'ora in poi all.4/3) dello stesso D.Lgs.118/2011, inerente la CO.EP, e commentato nel paragrafo successivo.

3. In terzo luogo, l'affermazione secondo la quale *“La liquidazione è registrata contabilmente quando l'obbligazione diviene esigibile”* (all.4/2, par.6.1) prova la profonda “confusione” fra il concetto di liquidazione e quello di esigibilità riscontrabile nella norma: la liquidazione non comporta necessariamente l'esigibilità, mentre è vero l'esatto contrario, ossia l'esigibilità presuppone che il credito/debito sia già stato liquidato. Con tale disposizione si imputano in ritardo gli effetti finanziari di una obbligazione giuridica che ha già prodotto i suoi effetti patrimoniali derivanti dalla liquidazione.

L'esigibilità è sempre successiva alla liquidazione; al più, può essere contestuale solo nell'ipotesi residuale prospettata dall'art.1183 c.c., secondo il quale *“se non è determinato il tempo in cui la prestazione deve essere eseguita, il creditore può esigerla immediatamente”*. Ma è proprio la migliore dottrina amministrativista (Giannini, 1960) a escludere la coincidenza fra liquidazione ed esigibilità quando il pagamento sia condizionato alla valutazione discrezionale degli interessi e dei mezzi di diritto pubblico della pubblica Amministrazione: esempio evidente è il termine di 30 o 60 giorni per l'effettuazione del pagamento, comunque a questa riconosciuto.

4. In quarto luogo, la confusione fra i momenti della “liquidazione” e della “esigibilità” produce l'effetto di una “soggettività” nell'imputazione della spesa ad un anno piuttosto che ad un altro. Ciò è del tutto evidente nell'art.3, comma 4, dello stesso D.Lgs.118/2001, laddove si dispone che: *“Possono essere conservate fra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate”*.

L'utilizzo del verbo “possono” concede una facoltà al singolo operatore contabile il quale legge tale disposizione come una opzione all'imputazione effettuata secondo una rigida applicazione del criterio dell'esigibilità. Evidente è il rischio di comportamenti differenziati degli E.T., ma addirittura la possibilità che i diversi operatori contabili di uno stesso ente non si comportino in modo omogeneo di fronte allo stesso fatto gestionale.

La “confusione” e la “soggettività” sono ulteriormente confermate nel par.6.1 dell'all.4/2 laddove si legge la seguente disposizione: *“In ogni caso possono essere considerate esigibili, e quindi liquidabili ai sensi dell'art.3, comma 4, del presente decreto, le spese impegnate nell'esercizio precedente, relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio precedente, le cui fatture pervengono nei due mesi successivi*

alla chiusura dell'esercizio o per le quali il responsabile della spesa dichiara sotto la propria responsabilità, valutabile ad ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento".

L'imputazione del flusso finanziario della spesa ad un anno, piuttosto che ad un altro, è evidentemente soggettiva in quanto subordinata alla discrezionalità del responsabile della spesa, per cui uno stesso soggetto potrebbe assumere scelte differenti di volta in volta, ledendo il principio generale dell'annualità. Si inizia così a mettere in discussione addirittura un principio costituzionale¹⁴.

5. In quinto luogo, il "principio applicato" alla CO.FI (all.4/2) è caratterizzato dalla "derogabilità", ossia dalla presenza di numerose eccezioni al criterio dell'esigibilità, e dall'instabilità della norma dovuta alle continue modifiche di questi anni¹⁵. A tali deroghe, spesse volte, segue una disciplina complessa e di difficile e non univoca interpretazione.

Nelle tabelle n.1 e 2 sono elencati gli estremi normativi delle principali deroghe al criterio dell'esigibilità: la loro semplice lettura, a cui si fa rinvio, dimostra quanto ora asserito.

A fronte di tali deroghe, fra l'altro relative a poste di notevole consistenza, è comprensibile il disorientamento degli operatori che, da un lato, vedono affermato il principio della "esigibilità" come regola generale e, dall'altro, lo vedono frequentemente disatteso nelle disposizioni di dettaglio inerenti specifiche voci. Inoltre, la conseguenza delle complesse disposizioni sopra

¹⁴ Corte Costituzionale, sentenza n.247/2017: "Questa Corte non ignora il pericolo che l'accentuarsi della complessità tecnica della legislazione in materia finanziaria possa determinare effetti non in linea con il dettato costituzionale (e qui a me verrebbe in mente il momento in cui nell'articolo introduttivo parliamo di alterazione del principio dell'annualità) e creare delle zone d'ombra in grado di rendere ardua la giustiziabilità di disposizioni non conformi a Costituzione. In ogni caso, è concreto il rischio che un tale modo di legiferare pregiudichi la trasparenza in riferimento al rapporto tra politiche di bilancio, responsabilità politica delle strategie finanziarie e accessibilità alle informazioni da parte delle collettività amministrate".

¹⁵ Di seguito le date dei decreti ministeriali che hanno modificato i principi applicati: 20 maggio 2015; 1° dicembre 2015; 30 marzo 2016; 4 agosto 2016; 18 maggio 2017; 11 agosto 2017; 4 dicembre 2017; 29 agosto 2018; 1° marzo 2019; 1° agosto 2019. A queste modifiche si devono aggiungere quelle avvenute per via legislativa, ossia: art.2, comma 882 della L.205/2017; art.6-ter del D.L.91/2017. Tale dato di fatto è la prova che la sperimentazione, in effetti, non è ancora conclusa, oppure che vi sono talune questioni meritevoli di essere riconsiderate quali, ad esempio, le connessioni con la CO.EP, a cui è stata data scarsa, o nulla, attenzione in sede di sperimentazione. Sul piano giuridico si evidenzia il paradosso - contenuto nell'art.3, comma 6, del D.Lgs.118/2011 - grazie al quale un decreto legislativo può essere modificato semplicemente con dei decreti ministeriali.

richiamate porta all'insorgere di differenti interpretazioni e, quindi, di comportamenti disomogenei, anche nell'imputazione del dato finanziario che, invece, dovrebbe essere quanto più oggettiva possibile proprio in ragione della finalità autorizzativa della CO.FI.

Tab. 1 – Le deroghe al criterio dell'esigibilità: le entrate

FATTISPECIE	ALL.4/2	DEROGA
Entrate da trasferimenti da altre Amministrazioni Pubbliche	3.6, lett.b)	Entrata certa e liquida, non sempre esigibile
Entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e liste di carico	3.7.1	Entrata certa e liquida, non sempre esigibile
Entrate tributarie dallo Stato o da altra Amministrazione Pubblica	3.7.2	Entrata certa, non sempre liquida ed esigibile
Entrate regionali ex art. 20, commi 2 e 2-bis del D.Lgs.118/2011 inerenti il sistema sanitario	3.7.2	Entrata non sempre certa, liquida ed esigibile
Entrate tributarie riscosse per Autoliquidazione dei contribuenti	3.7.5	Entrata certa, non sempre liquida ed esigibile
Entrate tributarie devolute alle autonomie Speciali dal bilancio dello Stato	da 3.7.9 a 3.7.13	Entrata non sempre certa, liquida ed esigibile
Entrate da servizi pubblici	3.8	Entrata certa e liquida, non sempre esigibile
Entrate derivanti dalla UE	3.12	Entrata certa e liquida, ma non esigibile
Entrate derivanti da finanziamenti attivati con "aperture di credito	3.19	Entrata certa, liquida ed esigibile, ma imputata in base all'esigibilità della spesa

Tab. 2 – Le deroghe al criterio dell'esigibilità: le spese

FATTISPECIE		ALL.4/2	DEROGA
Spese del Personale	Trattamenti fissi e continuativi	5.2, lett.a)	Uscita certa, non liquida ed esigibile
	Rinnovi contrattuali		Uscita certa, non liquida ed esigibile
	Trattamento accessorio e premiante		Uscita certa e liquida, non sempre esigibile
Spesa per acquisto di beni e servizi	Caso generale	5.2, lett.b)	Uscita certa e liquida, non sempre esigibile
	Contratti di affitto, di somministrazione e altre forniture periodiche ultrannuali		Uscita certa, non liquida ed esigibile
	Aggi corrisposti sui ruoli		Uscita certa e liquida, non sempre esigibile
	Gettoni di presenza dei Consiglieri Comunali		Uscita certa, non liquida ed esigibile
Spese per trasferimenti correnti	Contributi correnti a carattere annuale	5.2, lett.c)	Uscita certa e liquida, non sempre esigibile
	Contributi in conto interesse o contributi correnti a carattere pluriennale		Uscita certa e liquida, non sempre esigibile
Spese per incarichi a legali esterni		5.2, lett.g)	Uscita certa, non liquida ed esigibile
Spese di investimento da realizzare		5.3.1	Uscita certa, non liquida ed esigibile
Spese per investimento già realizzato		5.3.2	Uscita certa e liquida, non sempre esigibile

Da un riscontro empirico, è stato osservato che alcuni *software* di larga diffusione negli E.T.¹⁶ non recepiscono tali deroghe, imputando le spese coerentemente al principio dell'esigibilità, salvo specifico intervento dell'operatore contabile, a riprova della "soggettività" di cui si è detto.

Tuttavia, pur ipotizzando comportamenti uniformi degli operatori contabili, ci si chiede quale significatività possa avere il risultato di amministrazione e, in generale, tutti i saldi della CO.FI determinati con questo "nuovo" concetto di competenza finanziaria, nel quale vengono sommati fra loro valori sostanzialmente incoerenti in quanto talune poste seguono il criterio dell'esigibilità e molte altre lo derogano. In questo

¹⁶ Si fa riferimento, ad esempio, al software di proprietà di Halley Informatica.

contesto, gli unici saldi che continuano ad avere una rilevante significatività e coerenza sono quelli della gestione di cassa.

6. In sesto luogo, è necessario ribadire che fra gli obiettivi dell'armonizzazione contabile degli E.T. vi è l'introduzione della CO.EP, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti di gestione. L'aver avvicinato la competenza finanziaria al criterio di cassa anziché alla CO.EP, dimostra una "eterogenesi" delle finalità retrostanti la produzione normativa e di dettaglio successiva alla delega. Il potenziamento del bilancio di cassa, infatti, non è un criterio rinvenibile nella delega di cui il D.Lgs.118/2011 dovrebbe essere l'attuazione. Al contempo, ciò ha generato una profonda confusione nell'introduzione della CO.EP.

Il principio dell'esigibilità, infatti, trova ragione solo nell'ipotesi di una specifica delega volta a potenziare la valenza autorizzativa del bilancio di cassa¹⁷.

7. In settimo luogo, se una virtuosa pubblica Amministrazione pagasse sempre "a scadenza", nel rendiconto i valori di competenza finanziaria coinciderebbero con quelli di cassa e le previsioni contenute nel bilancio previsionale di competenza risulterebbero tendenzialmente coincidenti con le previsioni del bilancio di cassa. Ma il recepimento a livello costituzionale del doppio vincolo di competenza e cassa¹⁸ dimostra l'"inutilità" del criterio dell'esigibilità, data la sostanziale duplicazione dell'informazione. Tanto vale, a questo punto, redigere un bilancio autorizzativo di sola cassa.

Inoltre, la "postergazione" degli accertamenti e degli impegni al momento della esigibilità fa perdere alla CO.FI anche un altro elemento necessario ai fini giuridici ed autorizzativi: la predittività; dimostrando così la sua

¹⁷ Nella riforma della contabilità di Stato, avviata con la L.196/2009 sono rinvenibili due deleghe, ben distinte, contenute rispettivamente: i) nell'art.40, a cui è seguito il D.Lgs.90/2016 e le successive modifiche ed integrazioni, che prevede, fra l'altro, l'introduzione della CO.EP; ii) nell'art.42 che prevede il potenziamento del bilancio di cassa, a cui è seguito il D.Lgs.93/2016 e le successive modifiche ed integrazioni, con il quale, coerentemente, è stato introdotto il principio dell'esigibilità.

¹⁸ Si veda l'art.9, comma 1, e art.13, comma 1 della L. n.243/2012. Sul punto vedasi anche Corte conti, *Relazione sul rendiconto generale dello Stato 2012*, vol. I, I conti dello Stato e le politiche di bilancio, p. 267 ss., in www.corteconti.it, nella quale la Corte manifestava «ampie perplessità tenuto conto sia dell'avvenuto rinvio al biennio 2014-2015 della parallela sperimentazione relativa agli altri enti pubblici, sia, e soprattutto, della affermata incompatibilità del principio della competenza "a scadenza" con la competenza giuridica vigente per il bilancio dello Stato, assunta ora a livello costituzionale dalla legge "rinforzata" n. 243/2012».

“inutilità” anche rispetto ad una CO.EP correttamente tenuta che, come è noto (Capaldo, 1973: p. 184)¹⁹, imputa i crediti e i debiti all’atto della liquidazione, ossia in un momento precedente. A ciò si aggiunga che la CO.EP rileva anche i flussi finanziari della cassa, dei crediti e dei debiti, quindi gli obblighi costituzionali del “pareggio” potrebbero essere adeguatamente autorizzati da uno specifico bilancio di previsione di sola cassa e puntualmente verificati – in corso di gestione ed in fase di rendicontazione – proprio con l’esame dei flussi finanziari rilevati dalla CO.EP.

Rq1: Nel rispetto delle finalità “ortodosse” della contabilità finanziaria di tipo autorizzativo, il principio della competenza finanziaria degli E.T. è effettivamente “potenziato”?

Il criterio dell’esigibilità disattende i principi contabili generali della prudenza, dell’attendibilità e della prevalenza della sostanza sulla forma. Il testo dell’all.4/2 al D.Lgs.118/2011 è talmente complesso e dalla non univoca interpretazione da causare disorientamento negli operatori (Bellesia, 2013a; 2013b) ed una conseguente disomogeneità nel loro comportamento al punto da far sorgere forti perplessità anche sull’oggettivo rispetto del principio dell’annualità che, si ricorda, ha rilievo costituzionale. L’attuale CO.FI degli E.T., se confrontata con una CO.EP correttamente tenuta, non è più né oggettiva né predittiva. Tali caratteristiche della CO.FI, che ne giustificavano il mantenimento, sono ora venute meno. Pertanto, appare quanto mai infondato asserire che trattasi di una competenza finanziaria “potenziata” poiché, in effetti, ci si trova di fronte ad una CO.FI poco “trasparente” e complessivamente “depotenziata” rispetto alla finalità giuridica ed autorizzativa che ne caratterizza e giustifica la sua adozione.

¹⁹ «Senza addentrarci nell’esame di queste varie “fasi”, ricordiamo che il bilancio finanziario può essere:

- *di competenza*, se considera le entrate e le uscite nella fase, rispettivamente, dell’accertamento e dell’impegno;

- *di cassa*, se considera le entrate e le uscite nella fase, rispettivamente, del versamento (nelle casse dello Stato) e del pagamento.

A questi due, che sono certamente i più noti, si può aggiungere un terzo “sistema di bilancio”, detto:

- *di debiti e crediti*, in quanto la rilevazione delle entrate e delle uscite ha luogo nel momento in cui divengono “liquidi”, rispettivamente i debiti e i crediti [n.d.r.: anche se non sono ancora “esigibili”].

Si noti che, agli effetti della determinazione del risultato economico, sembra preferibile, per considerazioni di carattere tecnico-contabile, l’adozione di quest’ultimo sistema, analogamente – del resto – a quanto accade nella contabilità delle imprese.»

Un autorevole Studioso (Farneti, 2020) ha così sentenziato sul criterio dell'esigibilità: «Questo nuovo criterio è però estraneo a tutta la nostra storia contabile e non è applicato da alcun altro paese europeo».

Purtroppo, la competenza finanziaria degli E.T., postergando l'imputazione dei crediti e dei debiti, genera una ulteriore anomalia che travalica la CO.FI alterando i dati patrimoniali ed economici che dovrebbero essere prodotti dalla CO.EP.

3. I 4 ostacoli alla contabilità economica ed al recepimento degli EPSAS

Il sistema di contabilità economico-patrimoniale adottato dagli E.T. si fonda sul principio contabile applicato di cui all'all.4/3 del D.Lgs.118/2011. Al par.1 di tale allegato si afferma che deve essere adottato un sistema contabile integrato affinché venga garantita *“la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale”*.

Probabilmente, il Legislatore ha optato per tale soluzione ritenendola il più idonea agli E.T. che, salvo rare eccezioni, non avevano alcuna esperienza sulla contabilità *accrual*; ciò nell'utopica speranza di non generare ulteriori costi per la finanza pubblica²⁰.

Il principio applicato della competenza economica, enunciato nel par.2 dell'all.4/3, appare conforme alle regole *accrual* di generale accettazione. Tuttavia, l'applicazione pratica ha rivelato la natura decettiva delle disposizioni di dettaglio contenute nei paragrafi successivi che evidenziano 4 ostacoli alla introduzione di una effettiva CO.EP ed al conseguente futuro recepimento degli EPSAS.

1. In primo luogo, il sistema contabile integrato prescelto per gli E.T. è una “derivazione” della CO.FI, come desumibile dal par.3 dell'all.4/3, laddove afferma che:

“La corretta applicazione del principio generale della competenza finanziaria [...] è il presupposto indispensabile per una corretta rilevazione e misurazione delle variazioni economico-patrimoniali occorse durante l'esercizio e per consentire l'integrazione dei due sistemi contabili”.

Inoltre, poche righe sotto è riportata la seguente asserzione:

²⁰La c.d. “clausola di salvaguardia” è contenuta nell'art.80, comma 3 del D.Lgs.118/2011. In realtà, gli E.T. hanno dovuto sostenere ingenti costi per l'adeguamento dei sistemi informativi, per consulenze e per la formazione del personale. Tutte spese che potrebbero facilmente essere quantificate ed analizzate dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

“Si fa presente che il piano dei conti integrato consente di implementare degli automatismi tali per cui la maggior parte delle scritture continuative sono rilevate in automatico senza alcun aggravio per l’operatore”.

Quindi, la registrazione di ogni fatto di gestione viene effettuata secondo le regole della CO.FI, per dare luogo, sulla base degli “automatismi” sanciti dalla “matrice di correlazione” (Anzalone, 2017), alla registrazione in CO.EP²¹. Ciò determina, inevitabilmente, che qualsiasi errore in CO.FI produca automaticamente un errore anche nella CO.EP, limitandone inevitabilmente la valenza conoscitiva (Dabbicco & Mattei, 2020).

2. In secondo luogo, il par. 3 dell’all.4/3 è “contraddittorio” laddove si precisa che:

“Pur non essendoci una correlazione univoca fra le fasi dell’entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell’esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell’accertamento delle entrate, e i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese”.

Tale affermazione, teoricamente corretta, è però contraddittoria rispetto alla disposizione, contenuta nel medesimo par.3, nella quale si afferma la “derivazione” della CO.EP dalla CO.FI: da un lato, si impone l’applicazione del criterio dell’esigibilità; dall’altro, si fa riferimento alle fasi dell’accertamento dell’entrata e della liquidazione della spesa che, necessariamente, sono distinte e precedenti l’esigibilità. Tale contraddittorietà emerge con maggior evidenza facendo riferimento alla “confusione”, di cui si è detto nel precedente paragrafo, fra il concetto di liquidazione e quello di esigibilità riscontrabile nella CO.FI laddove viene prescritto che *“La liquidazione è registrata contabilmente quando l’obbligazione diviene esigibile”* (all.4/2, par.6.1).

3. In terzo luogo, la “contraddittorietà” genera una sistematica “inesattezza” della CO.EP che emerge con piena evidenza andando ad analizzare il principio applicato anche laddove disciplina i debiti e crediti di

²¹ La matrice di correlazione fa riferimento al piano dei conti integrato, di cui all’all.6 del D.Lgs.118/2011, collegando in modo univoco il V livello del piano finanziario con il VI livello del piano economico ed il VII del piano patrimoniale. Di fatto, la logica di derivazione della CO.EP dalla CO.FI è la medesima adottata dal prospetto di conciliazione del 1996 in cui, però, è aumentato il grado di analiticità in quanto: i) si fa riferimento a singole poste e non più ai valori totali; ii) la correlazione potrebbe essere effettuata già in corso d’anno per ogni operazione e non solo in sede di redazione del consuntivo.

funzionamento formatosi proprio in correlazione con il maturare dei costi/oneri e dei ricavi/proventi.

Infatti, nel par.6.4, c.2) dell'all.4/3, si legge che:

“I debiti di funzionamento verso fornitori sono iscritti nello stato patrimoniale solo se corrispondenti ad obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili, per le quali è stato reso il servizio o è avvenuto lo scambio dei beni”.

Analoga disposizione è prevista per i crediti nel par.6.2, b.1. Pertanto, a fine anno, non si avrebbe contezza di tutti quei debiti/crediti certi e liquidi ma non esigibili che, con le regole della CO.EP universalmente accettate (OIC, IAS, IFRS, IPSAS, ecc.) devono comunque comparire nella situazione patrimoniale. La derivazione della CO.EP dalla CO.FI, infatti, genera una erronea imputazione dei debiti e dei crediti nel futuro, ossia all'esercizio in cui saranno esigibili, e non a quello in cui sono maturati.

4. In quarto luogo, il principio applicato della CO.EP presenta delle “illogicità” in quanto, per porre rimedio alla sistematica “inesattezza”, impone all'operatore di effettuare delle scritture contabili aggiuntive e diverse rispetto a quelle previste da qualsiasi sistema *full accrual*. Infatti, il par.5 dell'all.4/3, afferma che:

“I crediti e i debiti di funzionamento sono costituiti dai residui attivi e passivi dell'esercizio considerato cui bisogna aggiungere i crediti ed i debiti corrispondenti agli accertamenti ed agli impegni assunti negli esercizi del bilancio pluriennale successivi a quello in corso cui corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate per le quali il servizio è stato già reso o è avvenuto lo scambio dei beni, esigibili negli esercizi successivi”.

Tale disposizione dimostra, ancora una volta, l'infondatezza della affermazione secondo la quale il nuovo principio della competenza finanziaria darebbe una corretta informazione sull'entità dei debiti e crediti di ciascun ente (Bilardo, 2017, p. 314).

In altri termini, tutte le volte che una obbligazione è esigibile nell'esercizio successivo, ma la relativa liquidazione avviene nell'esercizio in corso, si verificherà un disallineamento tra CO.FI e CO.EP addirittura nella consistenza dei debiti e dei crediti, ossia di quelle componenti del patrimonio che hanno natura finanziaria. Quindi, per porre rimedio a tale errore sistematico, si dovranno effettuare ulteriori rilevazioni contabili di “aggiustamento”, in quanto indispensabili per correggere i dati scaturenti dalle rilevazioni eseguite in corso d'anno sulla scorta degli “automatismi” di derivazione dalla CO.FI e sanciti dalla matrice di correlazione.

Rq2: È stato implementato un vero sistema di contabilità economico-patrimoniale negli E.T. atto a recepire, in futuro, gli EPSAS?

La disciplina dell'all.4/3: da un lato, costringe gli E.T. a produrre documenti contabili economico-patrimoniali di dubbia correttezza; dall'altro, complica notevolmente le procedure di rilevazione a cui sono chiamati gli operatori. Appare così evidente l'elevata probabilità che siano commessi errori nella determinazione del risultato d'esercizio e del connesso patrimonio. La "matrice di correlazione" alimentata con il criterio della esigibilità aggrava la situazione in quanto induce a errori sistematici e, pertanto, ancor più difficili da far emergere in sede di controllo contabile.

Invero, tale "matrice" non è uno strumento obbligatorio nella tenuta della contabilità economico patrimoniale ma, di fatto, viene utilizzata dalla quasi totalità degli E.T. poiché è la stessa Commissione "ARCONET" che, pubblicandola nel proprio sito, ne suggerisce l'applicazione²².

Così, dall'analisi documentale effettuata, si può rispondere al secondo quesito della ricerca. Emerge, infatti, come gli E.T. italiani utilizzino un sistema contabile integrato "derivato" dalla CO.FI ed a questa subordinato. L'evidenza di ciò risiede nei ripetuti rinvii al principio applicato della CO.FI (all.4/2) rintracciabili nel principio applicato della CO.EP (all.4/3) e nell'esistenza di una "matrice di correlazione" che gestisce in modo automatico le relazioni fra i due sistemi contabili.

Pertanto, si può affermare che gli E.T. non abbiano una contabilità *full accrual*, poiché i dati economico-patrimoniali sono derivati dalla CO.FI, che ha sue proprie e distinte regole e tempi di registrazione e imputazione. Ne consegue che l'effettivo recepimento della CO.EP negli E.T. italiani richiede di recidere il cordone ombelicale con la CO.FI e di impiantare un sistema contabile integrato in cui le due contabilità vengano tenute senza che l'una provochi alterazioni sull'altra.

4 Conclusioni e prospettive

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che il vigente sistema di contabilità degli E.T. italiani non garantisca né l'auspicata trasparenza necessaria per soddisfare le esigenze e la *ratio* tipiche della funzione autorizzativa assegnata alla contabilità pubblica, per come tradizionalmente intesa, né l'adeguatezza al processo di armonizzazione contabile a livello europeo.

²² Anche la Corte dei conti, implicitamente ne suggerisce l'utilizzo all'interno del questionario SIQUEL relativo al rendiconto 2017 laddove chiede se per la redazione del conto economico e dello stato patrimoniale si è fatto ricorso alla suddetta matrice ed in caso di risposta negativa obbliga a fornire adeguati chiarimenti.

I 7 vizi della “vigente” competenza finanziaria – incertezza, postergazione, confusione, soggettività, derogabilità, eterogenesi ed inutilità – evidenziano come l’attuale disciplina disattenda i principi contabili generali della prudenza, dell’attendibilità e della prevalenza della sostanza sulla forma. Il testo dell’all.4/2 al D.Lgs.118/2011 è poi talmente complesso e dalla non univoca interpretazione da causare una disomogeneità nel comportamento degli operatori al punto da fa sorgere forti perplessità anche sull’oggettivo rispetto del principio dell’annualità che, si ricorda, ha rilievo costituzionale.

L’attuale CO.FI, se confrontata con la precedente disciplina, non è più né oggettiva né predittiva, non è “trasparente” e, quindi, risulta complessivamente “depotenziata” rispetto alla finalità giuridica ed autorizzativa che ne caratterizza e giustifica la sua adozione.

Il criterio contenuto nella delega di cui alla L.42/2009 prevede *“l’affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione”* sarebbe stato rispettato solo facendo riferimento al momento della liquidazione. Invece, aver imposto l’esigibilità a fondamento del novellato principio della competenza finanziaria – per di più *“garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale”* – ha generato, di fatto, una CO.EP inaffidabile; quindi, non tanto inutile quanto, addirittura, decettiva.

Utilizzare il criterio dell’esigibilità per alimentare automaticamente la CO.EP, mediante la “matrice di correlazione”, comporta:

- un valore patrimoniale incompleto, in quanto non sono conteggiati i debiti e i crediti certi e liquidi, ma non ancora esigibili;
- un risultato economico d’esercizio in cui viene sistematicamente alterata la rilevazione e l’imputazione delle componenti economiche.

In altri termini, *“la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale”*, di fatto, produce un errore sistematico nella CO.EP in quanto l’imputazione all’atto della esigibilità dell’impegno/accertamento, da cui sorge il debito/credito, ritarda ed altera la rilevazione delle variazioni patrimoniali. A tale difetto si può porre rimedio solamente con un intervento correttivo dell’operatore, il quale dovrà effettuare delle scritture di “aggiustamento” assolutamente estranee alla logica economico-patrimoniale.

A fronte di tali conclusioni, quali prospettive si presentano agli E.T. italiani?

Nel breve termine, l'alternativa più corretta sarebbe scindere nettamente la CO.FI dalla CO.EP abrogando, contemporaneamente, tutte le deroghe al criterio dell'esigibilità in modo che quest'ultimo conservi la propria finalità di "potenziamento del bilancio di cassa", come sembra trasparire dalla riforma della contabilità di Stato e come appare coerente in una logica gius-pubblicistica ed autorizzativa. Ciò consentirebbe, inoltre, di evitare una artificiosa, alterata e quindi inattendibile e decettiva CO.EP.

Una CO.EP correttamente tenuta, non solo consentirebbe un pieno rispetto degli artt.3 e 16 della Direttiva 2011/85/UE, ma anche un agevole e futuro recepimento degli EPSAS.

Si ricorda, inoltre, la disposizione di cui all'art. 119, comma 6, della Costituzione che consente di indebitarsi solo per spese di investimento. Tale "equilibrio" ha chiaramente una connotazione "patrimoniale" poiché impone che le passività consolidate possano aumentare solo a fronte di un incremento dell'attivo immobilizzato, lasciando così inalterato il patrimonio. In tal senso la CO.EP consente di tenere sotto controllo anche tale vincolo costituzionale.

In conclusione, la prospettiva di adottare in via esclusiva la CO.EP affiancandola con un preventivo di sola cassa, già auspicata molti anni or sono (Farneti, 2005), sembra la soluzione più logica anche se, probabilmente, la più remota (Grandis & Federici, 2020).

Riferimenti bibliografici

ANCI, (2016). Associazione Nazionale Comuni Italiani - Sezione Piemonte. *Nota interpretativa sulla quantificazione del fondo risorse decentrate e sull'impatto contabile dei rinnovi contrattuali*.

Anessi Pessina, E. (2000). *La contabilità delle aziende pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*. Milano: Egea.

Anessi Pessina, E. & Steccolini I. (2007). Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 23(2), 113-131.

Anselmi, L., Pavan, A., & Reginato, E. (2012). Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica. *Azienda Pubblica*, 1, 53-67.

Anselmi, L., Volpatto, O. (1990). *Il management nell'area pubblica*. Milano: Giuffrè.

Anzalone, M. (a cura di) (2017). *La contabilità economico-patrimoniale delle regioni e degli enti locali. Guida tecnica alle procedure e alle regole di integrazione*. Rimini: Maggioli.

Bellesia, M. (2013a). Luci ed ombre della nuova contabilità armonizzata degli enti locali ex D.Lgs.118/2011. *Management locale, Rivista di amministrazione finanza e controllo*, 1, 1-5.

Bellesia, M. (2013b). La nuova contabilità può essere un boomerang. *Italia Oggi del 15/08/2013*, 29.

Bellesia, M. (2018). Occhio alla matrice di correlazione. *Rubrica formel del 05/08/2018*, 24.

- Besta, F. (1920). *La ragioneria*. Milano: Vallardi
- Bianca, C.M. (1990). *Diritto civile*. Milano: Giuffrè.
- Bilardo, S. (2017). Perché una riforma della contabilità delle regioni e degli enti locali. *Azienda Pubblica*, 3, 301-315.
- Breccia, U. (1991). *Le obbligazioni*. Milano: Giuffrè.
- Capaldo, P. (1973). *Il bilancio dello Stato nel sistema della programmazione economica*. Milano: Giuffrè.
- Caperchione, E. (2000). *Sistemi informativo-contabili nella Pubblica amministrazione: profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*. Milano: Egea.
- Castellani, M., & Mazzara, L. (2018). *La gestione del bilancio armonizzato degli enti locali*. Rimini: Maggioli.
- Cavaliere, A., & Loiero, R. (2011). *L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*. Rimini: Maggioli.
- Cerchier, G., & Santone, M. (2011). Processo di riforma della contabilità pubblica. Spunti e riflessioni sul tema della contabilità economico-patrimoniale e del passaggio al bilancio finanziario di sola cassa. *Finanza locale*, 31(3), 25-46.
- Chan, J.L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money and Management*, 23(1), 13-20.
- CNDCEC (2019). *Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali. Documento 9 – Controlli sulla gestione economico-patrimoniale, conto economico e stato patrimoniale*.
- Corbetta, P. (2003). *La ricerca sociale: metodologia e tecniche*. Bologna: Il Mulino.
- COZZI, S. (1958). *Tecnica del bilancio e controllo della finanza pubblica*. Bologna: Zanichelli.
- Dabbicco, G. & Mattei, G. (2020). The reconciliation of budgeting with financial reporting: a comparative study of Italy and the UK. *Public Money & Management*, 1-11.
- Della Penna F. (1957). *Le istituzioni contabili*, parte prima, terza edizione. Roma: Casa Editrice Castellani.
- Di Renzo, F. (1969). *Istituzioni di contabilità di Stato*. Roma: Jandi Sapi.
- Farneti, G. (2005). La nuova contabilità armonizzata è decollata. Con quali prospettive? *AziendaItalia*, 1.
- Farneti, G. (2020). Verso una nuova contabilità economica. *AziendaItalia*, 1.
- Forte, C. (Postfazione) (2019). Relazione della Corte dei Conti Federale Tedesca su: L'Obiettivo di introdurre principi armonizzati di gestione contabile per il settore pubblico (EPSAS) negli stati membri dell'Unione Europea (in base all'art. 99 della Legge sulla contabilità federale). *Rivista della Corte dei Conti*, 1, 114-124.
- Gazzoni, F. (1996). *Manuale di diritto privato*. Napoli: Edizioni scientifiche italiane.
- Ghiandoni, D. (2017). La contabilità economico-patrimoniale. https://www.regione.basilicata.it/giuntacma/files/docs/DOCUMENT_FILE_3033390.pdf , 22.
- Giannini, M.S. (1960). *Le obbligazioni pubbliche*. Roma: Jandi Sapi.
- Giorgi, G. (1896). *Teoria delle obbligazioni nel diritto moderno italiano*. Firenze: F.lli Cammelli.
- Grandis, F.G. (2006). Le ambiguità nelle riforme dei sistemi contabili pubblici. *Quaderni monografici RIREA*, 47, 1-47
- Grandis, F.G., & Federici, A. (2019). Le spese degli Enti territoriali tra competenza finanziaria depotenziata e contabilità economica derivata. *Università degli Studi Roma Tre. Collana del Dipartimento di Economia aziendale. Working papers n.10*.

Grandis, F.G. & Federici, A. (2020). I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali e i 4 ostacoli all'armonizzazione europea, Rilevazioni contabili: competenza finanziaria potenziata e contabilità economica derivata. *AziendItalia*, 5/2020, 461-472.

Grandis, F.G. & Federici, A. (2020a). Proventi da trasferimenti correnti a destinazione vincolata, Rilevazioni contabili: competenza finanziaria potenziata e contabilità economica derivata. *AziendItalia*, 3/2020, 913-918.

Grandis, F.G., & Gnes, M. (2014). Armonizzazione contabile: competenza finanziaria "potenziata" e integrazione con la contabilità economico-patrimoniale. *Rivista della Corte dei Conti*, 5-6, 424-444.

IPSAS, (2017). *Handbook of international public sector accounting pronouncement*. Vol. I

Levi E. (1956). *Ragioneria applicata*. Milano: Edizioni Tramontana.

Manes-Rossi, F. & Caperchione E. (2018). *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*. Franco Angeli.

Marcon, G. (1976). La scelta fra il bilancio di competenza e di cassa. *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 1.

Mattei, G. (2018). I proventi pubblici nel sistema contabile economico-patrimoniale. Il caso degli enti territoriali italiani. *Azienda pubblica*, 1, 81-100.

Messineo, F. (1959). *Manuale di diritto civile e commerciale*. Milano: Giuffrè.

Mussari, R. (2012). Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica. *Azienda Pubblica*, 1, 11-21.

Mussari, R. (2014). EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe. *Accounting, Economics and Law*, 3, 299-312.

OIC, (2005). OIC 11 – Bilancio d'esercizio, finalità e postulati. Roma: OIC. http://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/downloads/2016/12/2005-05-30_Principio-11_finalit%C3%A0-e-postulati.pdf [30/05/2005].

OIC, (2016a). OIC 15 – Crediti. Roma: OIC. <http://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/downloads/2016/12/2016-12-OIC-15-Crediti.pdf> [22/12/2016].

OIC, (2016b). OIC 23 – Lavori in corso su ordinazione. Roma: OIC. <http://www.fondazioneoic.eu/wp-content/uploads/downloads/2016/12/2016-12-OIC-23-Lavori-in-corso-su-ordinazione.pdf> [22/12/2016].

Passalacqua, G. (1977). *Il bilancio dello Stato. Un istituto in trasformazione*. Milano: Franco Angeli.

Perrin, J. (1998). Resource accounting and budgeting: from cash to accrual in 25 years. *Public Money and Management*, 18(2), 7-10.

Petronio, E. (2018). L'armonizzazione contabile nel sistema della contabilità pubblica. *AziendItalia*, 11.

Pozzoli, S., & Mazzotta, R. (2012). Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica. *Azienda Pubblica*, 1.

Pozzoli, M., & Ranucci, S. (2016). Il principio di competenza economica. In M. Mulazzani, *L'armonizzazione contabile delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*, 245-265. Rimini: Maggioli.

Rebecchi, N. (2016). La contabilità economico-patrimoniale. L'avvio della contabilità economico patrimoniale casi pratici e quesiti. *Formazione Ifel per i Comuni*. <https://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/8599-slide-la-contabilita-economico-patrimoniale-ii-edizione>, 22.

Rubino, M., & Barbero, M. (2016). Spesa di personale, meglio la contabilità economica, *Italia Oggi, del 23/09/2016*, 226, 39.

Scapens, R. W. (2004). "Doing case study research", in C. Humphrey, B. Lee (a cura di), *The real-life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Amsterdam: Elsevier, 257-279.

Schrott J. (1856), *Lehrbuch der allgemeinen Verrechnungswissenschaft*. Prag: Friedrich Rohlicek.

Simeone, C. (2013). Il risultato di amministrazione. L'evoluzione della disciplina nella riforma contabile del D. Lgs. n. 118 del 2011. *La finanza locale*, 5-6.

Terragni E., & Trestini, M. (2018). La contabilità economico-patrimoniale- Lo stato patrimoniale e il conto economico. <https://www.formazionecommercialisti.org/download/00007175-03072018-slidepdf>, 85.

Zappa G. (1950). *Il reddito d'impresa*. Milano: Giuffrè.

Zappa G., Azzini L., Cudini G. (1951). *Ragioneria generale*. Milano: Giuffrè.